

ELABORAREA PROCEDEELOR CONTABILITĂȚII MANAGERIALE PRIN PRISMA NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE

Juliana ȚUGULSCHI, dr., lec. sup. ASEM

In this article are examined the main provisions of the new accounting regulations in the accounting costs and calculating the cost of products, services. Also are described the main aspects of the managerial accounting to be considered in the process of transition to the new accounting rules.

La 22 octombrie 2013 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova (nr. 233–238) au fost publicate 16 Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), 2 Indicații metodice și Planul general de conturi contabile. Aceste acte normative au fost aprobate prin ordinele nr. 118 „Privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate” și nr. 119 „Privind aprobarea Planului general de conturi contabile” ale Ministerului Finanțelor din 06.08.2013 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 177–181 din 16 august 2013).

În vederea facilitării aplicării prevederilor noilor reglementări contabile în domeniul contabilității manageriale au fost aprobate Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor (în continuare – Indicații metodice) care reprezintă o măsură importantă pentru realizarea prevederilor Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. Astfel, potrivit prevederilor art. 13 al legii nominalizate, persoanele responsabile de ținerea contabilității și raportarea financiară sunt obligate să asigure elaborarea și aprobarea procedurilor interne privind contabilitatea de gestiune (managerială).

Necătfînd la faptul că Indicațiile metodice poartă un caracter de recomandare, acestea totuși prevăd obligativitatea ținerii contabilității costurilor de producție și calculării costului produselor fabricate/serviciilor prestate de către entitățile care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii.

Potrivit reglementărilor contabile noi termenul de „consumuri” a fost înlocuit cu:

- costuri (SNC „Agricultura”);
- costuri de producție (Indicațiile metodice).

În conformitate cu prevederile Indicațiilor metodice, resursele exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor, prestarea serviciilor sunt denumite costuri de producție. Potrivit abordării date, costurile sunt resurse consumate nu doar în cadrul procesului de producție, ci și al procesului de aprovizionare (creare) a activelor. Prin urmare, costurile care contribuie la obținerea beneficiilor economice pe viitor se includ în valoarea activelor/serviciilor, iar cele care nu contribuie la obținerea avantajelor economice viitoare sunt trecute la cheltuielile perioadei, fapt ce poate fi urmărit în tabelul de mai jos:

Tabelul 1

Sfera de aplicabilitate a costurilor potrivit noilor reglementări contabile

Influența costurilor asupra beneficiilor economice viitoare	Recunoașterea costurilor
Costuri de procurare sau creare a activelor	Costuri de achiziție/creare
Costuri aferente fabricării produselor/prestării serviciilor	Costuri de producție
Costuri care nu contribuie la obținerea beneficiilor economice pe viitor	Cheltuielile perioadei

Sursa: elaborat de autor

Costurile de producție se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a costurilor curente care sunt suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate); costurilor anticipate (costurile aferente certificărilor, expertizelor, evaluărilor); precum și a costurilor preliminate, care cuprind, de regulă, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază etc.

Potrivit Indicațiilor metodice, în funcție de modul de includere a costurilor de producție în costul

produselor, serviciilor acestea urmează a fi divizate în următoarele categorii:

- *costuri directe* – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație în mod direct fără calcule intermediare;
- *costuri repartizabile* – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație, doar după calcule intermediare de repartizare;
- *costuri indirecte de producție* – costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității.

În acest context, contabilitatea costurilor de producție urmează a fi ținută pe articole de costuri, care cuprind:

- costuri materiale directe și repartizabile;
- costuri cu personalul directe și repartizabile;
- costuri indirecte de producție.

Totodată, entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzute în Indicațiile metodice în dependență de:

- ✓ particularitățile organizațional-tehnologice;
- ✓ necesitățile informaționale;
- ✓ *semnificația anumitor tipuri de costuri.*

Noile reglementări contabile au la bază aplicarea raționamentului profesional în mod special la stabilirea semnificației elementelor patrimoniale, cum ar fi, spre exemplu, costurile/cheltuielile. Mai jos sunt prezentate prevederile SNC noi privind aplicarea semnificației la recunoașterea diferitelor costuri/cheltuieli, inclusiv și în scopurile contabilității manageriale:

Tabelul 2

Aplicabilitatea semnificației în scopurile contabilității manageriale

SNC intrate în vigoare din 01.01.2014	Prevederi privind semnificația
SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare	Natura erorii semnificative (p.29-30) Corectarea erorilor contabile (p.35) Evenimentele ulterioare datei raportării (p.42)
SNC Imobilizări necorporale și corporale	Modificarea modelului de obținere a beneficiilor economice (p.27) Definirea mijloacelor fixe (p.29) Costurile ulterioare (p.42, 57)
SNC Stocuri	Definirea obiectelor de mică valoare și scurtă durată (p.6) Decontarea stocurilor cu valoare nesemnificativă direct la costuri/cheltuieli ale perioadei de gestiune (p.9)
SNC Investiții imobiliare	Delimitarea investițiilor imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor (p.6,7)
SNC Contracte de leasing	Costurile atribuibile activului primit în leasing (p.27) Costurile directe inițiale ale locatorului (p.37, 44) Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing (p.50)
SNC Deprecierea activelor	Stabilirea indicilor deprecierii (p.9, 10) Reluarea pierderii din depreciere (p.31,32)

Sursa: elaborat de autor

În conformitate cu prevederile SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” pragul de semnificație se stabilește în politicile contabile ale entității ca:

- un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau
- câteva criterii pentru grupe separate de elemente.

Noile acte normative în vigoare definesc pragul de semnificație ca criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesității de a prezenta sau corecta informații în situațiile financiare, luând în considerare posibilitatea influenței acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor. În opinia noastră, la recunoașterea diferitelor elemente patrimoniale ținând

cont de prag de semnificație se structurează următoarele probleme:

- care sunt limitele rezonabile de aplicare a semnificației – 1%-5%; 5%-10% etc.?
- este oportună stabilirea mai multor criterii de aplicare a pragului de semnificație pentru grupe separate de elemente (active, venituri, cheltuieli, costuri etc.) sau este suficient doar un criteriu aplicabil?
- cum trebuie apreciată semnificația unei erori contabile, dacă aceasta a fost stabilită față de totalul criteriului ales;
- în ce cazuri pragul de semnificație poate fi aplicat în scopuri fiscale?

Spre exemplu, o entitate a stabilit în politicile contabile un prag de semnificație în mărime de 5% pentru costurile de transport-aprovizionare proprii aferente materialelor aprovizionate. Prin urmare, dacă mărimea acestor costuri nu va depăși pragul de semnificație acestea vor fi trecute direct la cheltuielile perioadei, indiferent de faptul dacă au fost sau nu consumate stocurile de materiale în producere.

În scopuri manageriale, semnificația se aplică și la recunoașterea mijloacelor fixe și a obiectelor de mică valoare și scurtă durată. Potrivit noilor reglementări contabile, mijloacele fixe reprezintă imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile, obiectele de mică valoare și scurtă durată cuprind bunurile valorilor unitare a căror nu depășește plafonul stabilit de legislație sau pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară.

Reieșind din prevederile SNC „Stocuri”, la transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată valoarea unitară a cărora nu depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație acestea se decontează integral la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc., precum și pot fi decontate pe măsura transmiterii în exploatare prin calcularea uzurii. Obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii în mărime de 50% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală probabilă – la transmiterea acestora în exploatare și 50% – la ieșirea acestora din exploatare (casare).

După cum se observă standardul nominalizat nu stipulează cum de procedat la decontarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată în cazul în care entitatea aplică nu plafonul valoric stabilit de legislația fiscală, ci pragul de semnificație. În acest caz, în opinia noastră, trebuie de aplicat raționamentul profesional în modul expus în exemplul de mai jos.

***Exemplul 1.** O entitate preconizează să se ocupe de prestarea serviciilor de instruire a cadrelor. În acest scop ea a procurat 16 calculatoare a căror cost de intrare constituie 6550 lei, fără TVA. Conform politicilor contabile, entitatea a stabilit pragul de semnificație pentru delimitarea mijloacelor fixe de obiectele de mică valoare și scurtă durată în mărime de 7000 lei. Care va fi modalitatea de calcul a uzurii obiectele de mică valoare și scurtă durată ce urmează a fi incluse în costul serviciilor prestate?*

Conform datelor din exemplu, în vederea respectării principiului concordanței și ținând cont de contribuția acestor obiecte la obținerea beneficiilor economice entitatea va calcula uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată ca și în cazul mijloacelor fixe pe parcursul duratei de exploatare a acestora.

Nomenclatorul, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, obiectele de evidență a costurilor și de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entității. Astfel, în conformitate cu politicile contabile, contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută:

- ❖ cu aplicarea conturilor de gestiune;
- ❖ fără aplicarea conturilor de gestiune.

Contabilitatea costurilor de producție **cu aplicarea conturilor de gestiune** (clasa a 8-a „Conturi de gestiune” din Planul general de conturi contabile) se recomandă entităților care confecționează diferite tipuri de produse și/sau prestează diferite tipuri de servicii.

Costurile directe și repartizabile aferente activităților de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidență și de calculație a costurilor și se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor, calculării datoriilor cu personalul ce participă în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor. Costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază

și se repartizează în conformitate cu SNC „Stocuri” ținând cont de divizarea acestora în variabile și constante și gradul de îndeplinire a capacității normale de producție.

La prestarea serviciilor, conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

Contabilitatea costurilor de producție **fără aplicarea conturilor de gestiune** se recomandă entităților care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). Costurile de producție se înregistrează nemijlocit în conturile contabilității financiare și se contabilizează ca majorare a stocurilor (producției în curs de execuție) și majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

Unele entități aplică contul 711 „Costul vânzării” pentru contabilizarea costurilor de producție în cazul în care se fabrică un singur tip de produse, servicii. După părerea noastră, această abordare nu este corectă, deoarece contul dat nu este destinat pentru acumularea costurilor de producție. Din aceste considerente, ca o variantă alternativă a contului 215 „Producție în curs de execuție” propus de Indicațiile metodice în asemenea situații poate fi aplicat contul 811 „Activități de bază”.

Exemplul 2. O entitate se ocupă de prestarea serviciilor de locațiune (leasing). Ea dispune de o clădire transmisă în leasing operațional. Conform politicilor contabile, investițiile imobiliare sunt evaluate conform metodei bazate pe cost. În luna martie 2014 entitatea a înregistrat următoarele operațiuni economice: venit din vânzări – 117 000 lei; amortizarea clădirii – 27 900 lei; costuri cu personalul – 17 400 lei și costuri de întreținere – 35 140 lei.

În baza datelor, de exemplu, în martie 2014 entitatea contabilizează:

Tabelul 3

Înregistrările contabile privind operațiunile de leasing la entitatea „Z” pe luna martie 2014

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Cu aplicarea contului 215		Fără aplicarea contului 215	
			Dt	Ct	Dt	Ct
1.	Înregistrarea plăților de leasing operațional	117 000	221	611.6	221	611.6
2.	Reflectarea amortizării lunare a clădirii transmise în leasing operațional	27 900	215.2	152	811	152
3.	Înregistrarea costurilor cu personalul (salariile, asigurările sociale și medicale)	17 400	215.2	531, 533 etc.	811	531, 533 etc.
4.	Înregistrarea costurilor de întreținere (energie electrică, apă și canalizare, materiale etc.)	35 140	215.2	521, 544 etc.	811	521, 544 etc.
5.	Reflectarea costului serviciilor prestate	80 440	711.6	215.2	711.6	811

Calculația costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală; metoda pe faze; metoda pe comenzi; metoda costului standard; alte metode stabilite în politicile contabile. Metoda aplicată se indică în politicile contabile în funcție de specificul procesului de producție.

În nota explicativă la situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind costurile de producție:

- modul (variante) de contabilizare a costurilor de producție;
- metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;
- metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producție;
- metodele de calculație a costului produselor fabricate și serviciilor prestate;
- pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

La momentul actual, entitățile autohtone pot aplica în scopuri interne standardele contabilității manageriale. Acestea prezintă viziunea IMA (Institute of Management Accountants) în direcția sporirii eficienței contabilității manageriale și managementului financiar, care sunt divizate în șase domenii de bază:

- ✓ Strategiile și eticele conducerii;
- ✓ Posibilitățile tehnologice;
- ✓ Managementul strategic al costurilor;

- ✓ Managementul afacerii;
- ✓ Gestiunea financiară, riscul și conformitatea;
- ✓ Practica contabilității manageriale.

De menționat, că prevederile standardelor contabilității manageriale poartă un caracter de recomandare și vizează poziția experților în domeniu. Principala destinație a acestora constă în furnizarea celor mai eficiente metode, tehnici și practici în domeniul contabilității manageriale în vederea majorării eficienței activității entității.

Astfel, stabilirea unei metodologii proprii în domeniul contabilității manageriale prin prisma noilor reglementări contabile prezintă atât o importanță teoretică, cât și caracter aplicativ, ceea ce impune desemnarea celor mai optime tehnici și procedee în vederea atingerii indicatorilor de performanță ale entității.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr.90-93 din 29.06.
2. Planul general de conturi contabile, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237 din 22.10.
3. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237 din 22.10.